

**Audience publique du 27 novembre 2006**

Recours formé par la société anonyme ...s.a., ...,  
contre des décisions du bureau d'imposition Luxembourg sociétés II  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et d'impôt  
sur le revenu des collectivités

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 21033 du rôle et déposée le 17 février 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ...s.a. ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ... et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation et sinon à l'annulation des décisions suivantes, toutes datées du 4 mai 2005:

- 1) le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2001 ;
- 2) le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2000 ;
- 3) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2001 ;
- 4) le bulletin de l'impôt commercial communal 2001 ;
- 5) le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2001 ;
- 6) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2000 ;
- 7) le bulletin de l'impôt commercial communal 2000 ;
- 8) le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2000 ;
- 9) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 1999 ;
- 10) le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 1999 ;
- 11) le bulletin de l'impôt commercial communal 1999.

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 mai 2005 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mai 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ...s.a.;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 octobre 2006.

---

La société ...s.a., ci-après « ... » fit l'objet d'un contrôle fiscal de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes durant la période du 22 novembre 2002 au 8 mars 2005, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 8 mars 2005, ci-après « *le rapport* ».

Ce rapport et le projet d'imposition établi en conséquence furent communiqués par l'administration des Contributions directes à ...par courrier du 4 avril 2005 et ...adressa en date du 21 avril 2005 une prise de position afférente à l'administration des Contributions directes.

Le bureau d'imposition Luxembourg sociétés II émit le 4 mai 2005 à l'attention de ...pour chaque exercice fiscal concerné chaque fois un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « *IRC* »), un bulletin de l'impôt commercial communal (ci-après « *ICC* »), ainsi qu'un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, et pour les exercices 2000 et 2001 chaque fois un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, les bulletins IRC indiquant à chaque fois que « *les objections formulées dans le courrier du 21 avril 2005 n'ont pas pu être prises en considération* ».

...formula une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre ces bulletins par lettre du 8 juillet 2005.

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », ...fit introduire le 17 février 2006 un recours tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins lui adressés, par lequel elle critique le rapport de révision sis à la base des divers bulletins.

#### Recevabilité

Le délégué du Gouvernement soulève à titre principal l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Aux termes du prédit article 8 paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le recours en réformation introduit à titre principal est à cet égard recevable ; le recours subsidiaire en annulation est dès lors irrecevable.

Le délégué du Gouvernement soulève encore l'irrecevabilité du recours tel que dirigé contre les bulletins de l'ICC, en relevant que les différents moyens de ...critiqueraient des points décidés par d'autres bulletins, à savoir les bulletins de la base d'assiette, qui n'auraient cependant pas été entrepris. Il souligne néanmoins que comme en cas de réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu, les bénéfices déterminés le cas échéant par le tribunal seraient d'office répercutés sur les bulletins de la base d'assiette, la demanderesse ne subirait aucun grief à voir son recours limité à l'impôt sur le revenu.

En vertu du § 231 AO un bulletin de l'impôt commercial communal, se bornant à appliquer le tarif communal pour liquider la cote d'impôt, n'est pas susceptible d'être attaqué par des moyens relatifs à ce qui est tranché par le bulletin de la base d'assiette, sauf si le bulletin de la base d'assiette se trouve réuni au bulletin d'impôt commercial dans un même support matériel.

Or il n'appert pas des documents et pièces versées en cause au tribunal que le bulletin de la base d'assiette se trouve matériellement réuni au bulletin d'impôt commercial, de sorte que le recours basé essentiellement sur des moyens relatifs à la fixation du bénéfice d'exploitation de la demanderesse ainsi que sur des contestations relatives à des distribution cachées de bénéfice telles que retenues par l'administration, doit être déclaré irrecevable dans la mesure où il porte contre les bulletins de l'ICC déferés.

Le recours en réformation de ..., non autrement critiqué, est recevable pour le surplus.

Quant au fond, le délégué du Gouvernement soutient que la vérification approfondie des comptes que le bureau d'imposition avait demandée au service de révision aurait révélé certaines irrégularités comptables que la demanderesse chercherait actuellement à minimiser. Il considère encore, après avoir constaté que ...déploie que ni le bureau d'imposition, ni le directeur n'aient tenu compte de ses objections, que *« précisément le fait que le réviseur, ayant acquis une connaissance intime de l'entreprise, n'ait pas succombé à des arguments à première vue séduisants peut aussi plaider actuellement pour une appréciation prudente et nuancée des arguments proposés »*.

Dans son mémoire en réplique, ...critique l'absence de volonté de discussion de la part de l'administration, qu'elle accuse d'escamoter toute discussion contradictoire sur le fond en relevant qu' *« au lieu de prendre position point par point sur les sujets litigieux, tels que mentionnés dans la requête introductive d'instance, l'administration se borne à reproduire des formules générales et passe-partout »*. Elle affirme dans ce contexte ne pas être disposée à accepter que *« l'administration cherche son salut dans des formules lapidaires qui n'ont qu'un lointain rapport avec le dossier et aucun rapport avec les redressements concrets faits par le réviseur »* et insiste pour que l'administration accepte enfin de prendre position, fût-ce dans le cadre d'un mémoire en réplique ou à l'occasion des plaidoiries.

#### Remarques préliminaires

Le tribunal doit de prime abord relever qu'il se trouve saisi d'un dossier globalement non instruit par l'administration.

En effet, force est de constater que si ...a communiqué une prise de position circonstanciée à l'administration des Contributions directes portant sur le rapport de révision du 8 mars 2005 et sur le projet d'imposition en découlant, l'administration, lors de l'émission des bulletins d'imposition afférents, s'est contentée d'indiquer sur les bulletins IRC de manière laconique ne pas avoir pu prendre en considération les objections formulées par ...en renvoyant la société aux conclusions du rapport de révision sans informer le contribuable des raisons de ce refus de prise en compte.

Force est encore de constater que la réclamation introduite par ...auprès du directeur n'a pas été rencontrée par ce dernier, le directeur ayant maintenu le silence par rapport à la réclamation circonstanciée du contribuable.

Or, si le législateur a permis au contribuable, au travers de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de saisir le tribunal administratif de la décision initiale - le bulletin d'imposition critiqué - en cas de silence du directeur perdurant pendant plus de 6 mois, cette possibilité de recours a été créée à la seule fin de ne pas retarder l'évacuation du contentieux fiscal en cas de silence perdurant du directeur dû à une instruction prolongée de dossiers pouvant présenter une complexité certaine, mais non de consacrer le droit du directeur à ne pas instruire les réclamations portées devant lui.

En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur - le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « *haben* [die Rechtsmittelbehörden] *den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » qui consacre une notion d'obligation - et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du paragraphe 258 AO qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Au-delà de la constatation d'une obligation légale dans le chef du directeur, il convient encore de souligner que la communication d'une décision sur réclamation doit également permettre au contribuable de décider, en pleine connaissance de cause, au vu des éléments dont dispose le directeur et sur lesquels il se base pour asseoir sa décision, s'il est utile pour le contribuable de saisir le tribunal. En d'autres termes, la communication de la décision doit permettre au contribuable de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux de sa part.

Enfin, il échet de relever que le contribuable étant de son côté obligé, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre une réclamation au directeur, il ne saurait être admis que le directeur, en déniait au contribuable l'instruction de sa réclamation, ne vide ce préalable administratif obligatoire de tout sens en le transformant en simple chicane administrative imposée au contribuable désireux de voir vidé son différent avec l'administration des Contributions directes.

Néanmoins, encore que ce comportement soit le cas échéant susceptible d'être analysé en dysfonctionnement pouvant ouvrir le droit à demander des dommages et intérêts devant les juridictions ordinaires sur base notamment de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques, la demanderesse ne saurait en tirer une quelconque annulation, étant donné que contrairement au droit administratif général, le droit fiscal ne considère pas que le silence prolongé du directeur de l'administration des Contributions directes est à assimiler à une décision implicite de refus, susceptible, le cas échéant d'être annulée pour défaut de motivation, mais seulement que ce silence ouvre le droit, pour le contribuable, à porter la décision initiale devant le juge administratif.

Force est cependant là encore de constater que l'Etat, dans le cadre du recours porté directement contre les bulletins initiaux, n'a pas rencontré l'argumentation de la demanderesse, mais s'est contenté de renvoyer, en substance, le tribunal au rapport de révision du 8 mars 2005, en faisant plaider que le maintien - implicite - des conclusions de ce rapport plaiderait actuellement pour une appréciation prudente et nuancée des moyens avancés par ....

Le tribunal ne saurait cependant accepter d'accorder davantage de crédibilité à la position de l'administration du seul fait que l'administration est restée constante dans son refus de prendre en compte la prise de position du contribuable.

Au contraire, il échet de rappeler que les constatations de l'administration fiscale ne bénéficient pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur (trib. adm., 24 avril 2003, n° 10300, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 444).

Plus particulièrement, dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et à conforter de la sorte la preuve de régularité attachée à la comptabilité de celui-ci, il incombe au bureau d'imposition de faire d'état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique de l'opération (trib. adm., 28 juin 2000, n° 11553, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 328).

En effet, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouve limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (paragraphe 171, al. 1<sup>er</sup> AO : « *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») : pour reprendre les termes d'un auteur (... A., Manuel de droit fiscal – Le droit fiscal général, Ed. St Paul, 2000, T.1, n° 713, p. 537), « *ce sera la vraisemblance la plus vraisemblable qui l'emportera* ».

C'est sur cette toile de fond que le tribunal se propose d'examiner les décisions lui déférées par rapport aux moyens développés par la demanderesse, étant encore souligné que le tribunal n'a pas vocation à procéder de sa propre initiative à l'examen de la situation fiscale du contribuable sur base du dossier fiscal afférent - qui d'ailleurs n'a pas été communiqué au tribunal en dépit de la notification du recours à l'Etat par la voie du greffe conformément à l'article 10 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, mais uniquement à examiner les décisions administratives lui soumises, le tribunal n'étant en effet pas appelé à faire œuvre d'administration par rapport à une situation générale donnée, mais à juger une décision administrative par rapport aux moyens lui opposés par un administré, quitte à réformer celle-ci en les points jugés illégaux.

### Quant au fond

1. La demanderesse ...critique en premier lieu le rapport de révision en ce que celui-ci conclut à la tenue irrégulière de la comptabilité (**point 16 du rapport**).

Le rapport de révision, auquel renvoient les bulletins IRC et les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, retient que certains immeubles de la demanderesse, achevés ou en voie de construction n'auraient pas été correctement évalués à la fin des exercices contrôlés, la facturation des constructions pour compte de la société se faisant d'après un échéancier établi pour chaque projet et sans tenir compte du fait que l'objet ait été vendu ou soit tenu en réserve en vue de la vente ultérieure. Le rapport de révision en conclut que le coût de construction ne serait pas individuellement comptabilisé et n'apparaîtrait donc pas à la position « stock » du bilan de clôture et que le fait que la vente ultérieure des immeubles déclencherait un bénéfice égal au prix de vente serait contraire au principe de l'annualité de l'impôt et constituerait une entorse sérieuse à la régularité de la comptabilité.

La société, de son côté, fait plaider qu'elle n'activerait que les terrains achetés, mais pas les frais qui seraient déjà éventuellement engagés sur les terrains et souligne qu'elle aurait adopté ce traitement comptable depuis sa constitution en 1973 et qu'elle n'aurait pas changé ce traitement en vertu du principe de la continuation des méthodes comptables.

...conteste dès lors qu'il y ait manque de régularité de la comptabilité, mais estime qu'il existerait tout au plus une divergence d'interprétation d'une méthode comptable, les points contestés par le réviseur étant des problèmes d'évaluation et de traitement comptable des travaux en cours.

Le paragraphe 208 (1) AO instaure une présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme et quant au fond, cette régularité se vérifiant quant à la forme notamment lorsqu'elle est agencée de façon claire, ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle et quant au fond, lorsqu'elle est complète et exacte, c'est-à-dire tenue dans le respect des principes généraux comptables tels que retenus par la législation et la doctrine commerciale et comptable.

Or, force est de constater que le rapport de révision se borne à critiquer la méthode d'évaluation retenue par ..., sans avancer une quelconque violation d'une norme légale ou comptable, et de constater que la méthode retenue heurterait le principe de l'annualité de l'impôt. Si ce principe, inscrit à l'article 100 de la Constitution, peut engendrer des conséquences fiscales, telles que par exemple le traitement fiscal spécifique des effets rétroactifs des contrats, ce principe à lui seul ne saurait cependant invalider la tenue d'une comptabilité non autrement critiquée.

Aussi, face à une contestation suffisamment précise et circonstanciée formulée par rapport à l'affirmation sous examen, il aurait appartenu à l'administration, sur la toile de fond des considérations qui précèdent et notamment du régime de la preuve applicable en droit fiscal, de fournir au plus tard en phase contentieuse à la fois la base légale et les éléments de fait qui l'ont déterminée à retenir à charge de ...le caractère irrégulier de sa comptabilité.

Il s'ensuit qu'à défaut pour l'administration de faire d'état d'un quelconque élément complémentaire suffisamment concret pour ébranler l'apparence ainsi créée par les contestations et explications circonstanciées de ..., le tribunal est amené à retenir la présomption de véracité telle que prévue par le paragraphe 208 (1) AO au profit de la comptabilité de la demanderesse.

Cependant, le tribunal constate que l'administration, au-delà de l'affirmation d'une tenue irrégulière de la comptabilité, ne tire directement aucune conséquence juridique de cette constatation, telle que par exemple imposer une astreinte, procéder à une taxation d'office, mais procède du point de vue fiscal à un redressement sur bilan *fiscal* - par opposition au bilan *commercial* - en application des règles d'évaluation fiscales inscrites à l'article 23 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* ».

En effet, s'il se peut que le résultat du bilan commercial soit établi en conformité avec les dispositions comptables et commerciales, une telle régularité n'exclut pas que ce même résultat ne soit pas acceptable du point de vue fiscal, de sorte que dans une telle hypothèse le bilan commercial doive faire l'objet de redressements afin de faire correspondre le résultat à celui qui aurait été atteint si toutes les règles fiscales avaient été respectées. Force est cependant de constater que l'argumentation de la demanderesse porte sur les conséquences comptables de la méthode d'évaluation retenue par l'administration en opposant à des principes fiscaux des préceptes comptables, sans cependant situer son argumentation dans le cadre légal précis retenu par l'administration, à savoir l'article 23 (3) LIR, et plus particulièrement sans prendre position par rapport, d'une part, à l'applicabilité de ces règles, et, d'autre part, à l'application *in concreto* de celles-ci.

Force est au tribunal de constater que l'administration n'a pas tiré de conclusion préjudiciable à la demanderesse de ses commentaires développés au point 16) du rapport de révision, de sorte à ne pas faire grief.

2. En ce qui concerne le compte courant associé de Monsieur ... (**point n° 18 du rapport de révision**), le réviseur de l'administration avait constaté le défaut de mise en compte d'intérêts par rapport au prêt consenti à Monsieur ... et avait redressé ce point par la mise en compte d'un intérêt au taux de 5 %.

Si ...admet que Monsieur ... a bénéficié d'un prêt, elle relève avoir également, de son côté, bénéficié d'un prêt de Monsieur ... pour lequel aucun intérêt n'avait été mis en compte, de sorte à avoir, sur une « *base nette* » également bénéficié des avances de Monsieur ..., pour soutenir qu'il ne saurait être question d'une distribution cachée de dividende.

Elle estime par ailleurs qu'il conviendrait soit de négliger les intérêts de part et d'autres, soit de les mettre en compte réciproquement à un taux identique, les intérêts non mis en compte par Monsieur ... à la demanderesse s'élevant, conformément au tableau dressé par ...dans sa requête, à un montant total de 860.943.- LUF au 31.12.2001.

D'après le texte de l'article 164 alinéa 3 LIR, « *les distributions cachées de bénéfice sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfice notamment si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers. L'administration peut supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm., 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 221).

Des avances de fonds consenties par une société à son associé sans mise en compte d'intérêts débiteurs du chef de ces sommes peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 alinéa 3 LIR. En effet, un dirigeant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'accorderait pas à un tiers non associé l'avantage de versements réguliers de sommes dépassant la valeur de la mise à disposition de biens appartenant à la société sans autre contre-partie (trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par arrêt du 11 janvier 2000, 11285C, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 225).

Or, si sur base des principes sus-énoncés, l'ensemble desdits faits constants a pu *a priori* valablement amener le bureau d'imposition à retenir pour établi une distribution cachée de bénéfices, force est cependant de constater que l'avantage *a priori* consenti à Monsieur ... trouve une contre-partie supérieure dans l'avantage consenti par Monsieur ... à la demanderesse.

A défaut de prise de position afférente de l'administration susceptible de justifier la non-prise en compte du prêt consenti par l'associé ..., les décisions déferées laissent d'être motivées à suffisance sur ce point, de sorte qu'en l'absence de toute prise de position concrète afférente de la part de l'Etat, il y a lieu de faire droit aux prétentions de la demanderesse et de réformer les décisions déferées dans la mesure où les intérêts relatifs au prêt consenti par ledit associé, tels que détaillés dans le mémoire de la demanderesse, sont à prendre en compte au taux de 5 %.



3. Le rapport de révision est encore critiqué en son **point 19)** en ce qu'il conclut à une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 489.450.- LUF pour l'exercice 2001, au motif que ...aurait repris une facture pour frais d'installation de la conduite d'eau, conduite à gaz et câbles électriques de la Ville de Luxembourg d'un montant identique relative à un terrain sis à ... appartenant à la Copropriété .../... et adressée à Monsieur ... en tant que personne physique, propriétaire du terrain. Le rapport, ayant constaté que la vente ultérieure du terrain ainsi valorisé aurait été réalisée par Monsieur ... pour les quotes-parts de terrain et par la société pour les quotes-parts de construction, retient que les frais engagés seraient à faire valoir par la copropriété, respectivement les copropriétaires, et non par la société.

La société ..., pour sa part, estime que le fait qu'il s'agit de taxes pour l'installation de la conduite d'eau, conduite à gaz et câbles électriques démontrerait à suffisance qu'il s'agirait de frais en relation avec la construction et non avec le terrain. Elle explique que ce terrain aurait été mis à sa disposition par Monsieur ... et lui aurait permis de réaliser un bénéfice important sur les constructions qu'elle a pu vendre, de sorte que la facture serait due par .... Elle insiste sur le fait qu'il se serait agi donc d'une opération dans le but de faire des recettes supérieures dans le futur.

Enfin, elle conteste formellement qu'il y aurait eu distribution cachée de bénéfice, les conditions légales d'une telle qualification n'étant pas réunies en l'espèce.

Le tribunal constate sur base des principes énoncés ci-dessus sous 2) que l'ensemble des faits consistant en la prise en charge d'une facture à charge de Monsieur ... a pu *a priori* valablement amener le bureau d'imposition à retenir pour établi une distribution cachée de bénéfices. Si la demanderesse fait plaider que cet avantage aurait eu pour résultat des recettes postérieures supérieures dans son chef et que la société n'aurait pas agi différemment si le propriétaire du terrain avait été un tiers, force est cependant de constater que la contre-partie alléguée, consistant en la réalisation d'un bénéfice supérieur du fait de la mise à disposition du terrain, n'est pas établi en l'état actuel d'instruction du dossier par les parties.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le moyen sous examen laisse d'être fondé.

4. Sous le **point 20.1** du rapport de révision, l'administration procède à un redressement sous prétexte qu'un duplex sis dans la résidence « ... » à ... n'aurait pas été correctement comptabilisé puisque le prix de revient de la construction n'aurait pas été correctement comptabilisé, et ce malgré le fait que le coût de la construction aurait été déduit parmi les achats de matériaux et les frais généraux. L'administration a dès lors fixé, au vu des explications de ..., le degré d'achèvement de ce duplex à 62,5 % et a procédé à un redressement de l'ordre de 8.000.000.- LUF.

Ce redressement se basant en l'état actuel d'instruction du dossier de part et d'autre sur une application de règles fiscales non utilement combattues, en l'occurrence l'article 27 LIR, la société demanderesse n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contentée de critiquer de manière générale le fait que l'administration ait procédé à des redressements vers le haut des prix facturés, le tribunal ne saurait que renvoyer à ses développements sub 1) et à écarter le moyen pour être non fondé.

5. ...reproche encore au rapport de révision de retenir en son **point 20.2** que trois emplacements de parking auraient été vendus dans la Résidence « ... » à ... à un prix avantageux à Mesdemoiselles ... et ... ainsi qu'à Monsieur ... pour conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfice.

...entend cependant résister à ce redressement en expliquant qu'après achèvement de cette résidence quatre emplacements seraient demeurés invendus, de sorte que la société aurait procédé à une offre de vente à tous les propriétaires des appartements, ...ne vendant d'une manière générale pas d'emplacement de parkings à des tiers non-propriétaires d'appartements afin d'éviter que *« les acquéreurs d'un appartement se voient confrontés à des propriétaires qui ne possèdent qu'un parking et qui peuvent avoir un intérêt opposé aux propriétaires des appartements, ce qui risquerait de créer des problèmes au bon fonctionnement de la copropriété »*.

Elle explique que cette offre étant demeurée sans résultat, elle aurait finalement vendu trois emplacements à un prix corrigé à la baisse aux prédites personnes, soit de 600.000.- LUF tout en réalisant malgré tout un bénéfice.

Encore que le rapport de révision pêche par une motivation quelque peu sommaire (*« Vu les liens avec les deux associés et vu le lien de famille (...) »*), le tribunal tient à rappeler qu'en matière de distribution cachée de bénéfice, l'administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. En l'espèce, le prix avantageux de 600.000.- LUF accordé aux trois acquéreurs, compte tenu d'un prix initial de 800.000.- LUF tend *a priori* à corroborer la qualification retenue par l'administration, de sorte qu'il appartient au contribuable de prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre ...et les personnes en question.

Si là encore les explications fournies par la demanderesse sont *a priori* de nature rencontrer cette exigence de preuve, le tribunal est cependant amené à constater à la lecture d'un courrier daté du 22 janvier 1999 adressé par ...aux propriétaires d'appartements sis dans la résidence en question, courrier versé aux débats par la demanderesse elle-même, que la demanderesse envisageait, à défaut de personnes intéressées par l'acquisition des emplacements de parkings vacants, d'offrir ces parkings par voie de presse - c'est-à-dire à des tiers non-propriétaires d'appartements - au prix de 950.000.- LUF, c'est-à-dire à un prix nettement supérieur à celui offert à Mesdemoiselles ... et ... et à Monsieur ..., de sorte que la vente finalement réalisée avec ces derniers se situe dans une logique contraire à celle affichée par la société dans le prédit courrier.

Il s'ensuit que ...doit être considérée comme n'ayant pas établi que la vente telle qu'effectuée est économiquement justifiée, de sorte que le moyen sous examen laisse d'être fondé.

6. Sous le **point 20.3** du rapport de révision, l'administration procède encore à un redressement sous prétexte que certains immeubles de ...- en l'occurrence un emplacement de parking dans la résidence « ... », un second emplacement de parking sis dans la résidence « ... » à ... et un local de commerce dans la résidence « ... » à ... - n'auraient pas été correctement évalués puisque le coût de la construction n'aurait pas été comptabilisé individuellement pour chaque immeuble.

Ce redressement reposant là encore, à l'instar du point 4) ci-avant sur une application de règles fiscales, en l'occurrence l'article 23.3 LIR, non utilement combattues par ..., le tribunal ne saurait que renvoyer à ses développements sub 1) et à écarter le moyen pour être non fondé.

7. Le rapport de révision est encore critiqué en son **point 20.4** pour avoir requalifié l'acquisition par Monsieur ... de 9 parkings dans la résidence « ... » à ... en distribution cachée de bénéfice, requalification ayant abouti à un redressement de l'ordre de 1.860.000.- LUF pour l'exercice 2000.

...conteste une telle distribution cachée en soulignant de prime abord que la vente en question aurait eu lieu en 2002 et non en 2000 comme indiqué par le rapport.

Elle explique ensuite que l'acquisition des parkings en question par Monsieur ... aurait eu lieu dans des circonstances particulières, à savoir que ces parkings demeuraient invendus malgré une offre adressée aux propriétaires d'appartements et que Monsieur ..., propriétaire du terrain sur lequel avait été érigée la résidence, avait décidé d'acheter les parts de construction y afférentes auprès de la société ... s.a. afin de maintenir les liquidités de ....

Elle insiste sur le fait que le prix d'acquisition s'expliquerait, d'une part, par la situation immobilière particulière à ce quartier, où la demande de parking ne serait pas importante et, d'autre part, par le fait que Monsieur ... ait acquis 9 parkings invendus ensemble. Elle insiste tout particulièrement sur le fait que n'importe quel tiers qui se serait présenté au même moment pour acquérir les 9 parkings aurait eu les mêmes conditions.

L'avantage accordé en l'espèce à Monsieur ... réside dans le prix avantageux lui consenti, compte tenu du fait que le prix d'un parking pour un tiers acquéreur s'élevait à 980.000.- LUF, soit 758.855.- LUF hors terrain et que Monsieur ... obtint les parkings en cause pour un prix unitaire (hors terrain) de 476.445.- LUF, de sorte que le bureau d'imposition a *a priori* valablement pu considérer cet avantage comme constituant une distribution cachée de bénéfices.

Le tribunal considère en revanche, en l'absence de toute prise de position afférente de l'administration, que la demanderesse a de son côté valablement exposé les circonstances particulières de cette opération, justifiant celle-ci du point de vue économique, la seule allusion non autrement circonstanciée contenue dans le rapport de révision et se rapportant à une pénurie d'emplacements de parking sur le territoire de la ville de Luxembourg laissant d'énervier la vraisemblance des explications de la demanderesse.

Il s'ensuit que les décisions déferées sont à réformer dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 2000 la distribution cachée de bénéfice d'un montant de 1.860.000.- LUF.

8. Sous le **point 20.5**, le rapport de révision procède à un redressement au titre de distribution cachée de bénéfice dans le chef de Monsieur ... sur base de plusieurs factures de commissions sur ventes datant de 1982 et 1983, toujours dues à la société. Le rapport de révision, après avoir constaté que ces factures non réglées ne seraient pas contestées, en refuse l'annulation au compte profit et pertes.

Il résulte cependant de la requête introductive d'instance de ...que ces factures « *étaient, sont et seront contestées par le client ...* ».

La réalité de l'avantage décelé par l'administration n'étant par conséquent pas établie, il échet de réformer les décisions déferées dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 2000 la distribution cachée de bénéfice alléguée d'un montant de 111.650.- LUF.

9. Le rapport de révision en son **point 20.7** expose que l'indivision ... a vendu en date des 29.6.2001 et 31.8.2001 un total de 39,93 ares sis dans un lotissement à ... pour un prix de 901.589.- LUF respectivement 1.000.000.- LUF par are, pour en contre-échange acquérir de ...les mêmes jours un total de 47,7875 ares au prix de 617.316.- LUF respectivement 548 706.- LUF par are, pour en déduire que « *les associés vendent donc au prix du marché entre professionnels, à la société, mais celle-ci vend à un prix avantageux à ses associés* ».

Compte tenu de cette conclusion et du fait que pour « *un tiers acquéreur le prix du marché à ... s'élève à 1 490 000.- LUF par are en 2001* », le réviseur a conclu à une distribution cachée de bénéfice dans le chef de l'indivision ... d'un montant de 4.080.359.- LUF pour l'exercice 2001.

Il résulte cependant des explications - non contestées - fournies par la demanderesse dans sa requête introductive d'instance que la différence de prix pratiquée s'explique notamment par le fait que les terrains acquis par la société consistaient en des places à bâtir comportant la valeur des infrastructures et des surfaces publiques cédées, tandis que les terrains acquis par les associés à un prix moindre consistaient en des terrains à lotir, c'est-à-dire en des terrains pour lesquels « *l'infrastructure et les cessions ont certes été réalisées, mais pour lesquels la société n'a pas encore contribué et ne contribuera pas aux frais y relatifs, car celles-ci sont exclusivement à charge de l'indivision ...* ».

La demanderesse souligne encore qu'à supposer qu'elle ait dû acquérir lesdits terrains au lieu de pouvoir les échanger, le prix à payer, indiqué à 1.150.000.- LUF par are (par analogie au prix payé par des tiers), elle aurait eu à supporter un surcoût total de 26.118.062.- LUF.

Le tribunal retient dès lors, au vu des explications circonstanciées de la demanderesse, non rencontrées, et par conséquent non énervées, par l'administration, que, d'une part, l'opération incriminée de ventes de contre-échanges n'a pas abouti à une diminution de bénéfice dans le chef de ..., et d'autre part, que le prix *a priori* plus avantageux consenti aux associés se justifie économiquement par les circonstances particulières de l'espèce, et notamment par la différence entre les terrains ayant fait l'objet des ventes-échanges de part et d'autre.

Il échet par conséquent de réformer les décisions déferées dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 2001 la distribution cachée de bénéfice alléguée d'un montant de 4.080.359.- LUF.

10. Le rapport de révision procède en son **point 21.2** à un redressement par bilan fiscal de 588.000.- LUF pour l'exercice 1999, 504.000.- LUF pour l'exercice 2000 et 168.000.- LUF pour l'exercice 2001 en inscrivant des charges d'honoraires d'architectes relatives à un projet de construction non achevé à l'actif de la société en vue de la réalisation ultérieure de l'immeuble en question et en refusant en conséquence la déduction.

Ce redressement ne saurait cependant être éternisé par la seule affirmation non circonstanciée en droit de ...que la déductibilité de ces montants doit être acceptée étant donné que la société aurait avancé ces frais dans le but de réaliser un bénéfice dans le futur.

Ce moyen est par conséquent à écarter.

11. ...critique encore à travers sa requête introductive d'instance le redressement opéré au **point 21.4** du rapport de révision.

Force est cependant au tribunal de constater que ...a expressément accepté ce redressement dans le cadre de la réclamation adressée en date du 8 juillet 2005 au directeur.

Or un recours dirigé contre un bulletin dressé par le bureau d'imposition est irrecevable *omisso medio* si ledit bulletin et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur (trib. adm., 6 août 1997, n° 9574, Pas. Adm. 2005, V° Impôts, n° 424, et autres références y citées) ; il en est *a fortiori* de même lorsque certaines contestations non soumises au directeur - ou comme en l'espèce lorsque certains éléments du bulletin expressément acceptés - sont critiquées pour la première fois dans le cadre du recours contentieux. En effet, admettre que le contribuable puisse soumettre au tribunal des contestations non préalablement soumises au directeur aboutirait à vider de tout sens ce préalable administratif obligatoire dont le tribunal a souligné l'importance ci-dessus.

Il s'ensuit que ce moyen est à rejeter.

12. Le rapport de révision constate en son **point 21.5** que ...prend à sa charge les frais d'un téléphone mobile et d'un « kit mains-libres » de Mademoiselle ..., étudiante, administrateur de la société, les frais d'un « kit mains-libres » « *d'un copain de Mademoiselle ...* » ainsi que l'acquisition, l'abonnement et les frais du téléphone mobile de Madame Mademoiselle ..., épouse de Monsieur ... et administrateur de la société.

La demanderesse entend justifier cette prise en charge par le fait qu'il s'agirait « *d'une compensation accordée aux personnes concernées pour les nombreux services et démarches qu'ils accomplissent régulièrement pour la société sans être rémunérés* ».

Elle estime par ailleurs que si les personnes en question avaient été rémunérées par des tantièmes, ceux-ci auraient certes été imposés, mais les frais de téléphone auraient néanmoins pu être déduits, de sorte à être « *susceptible d'annuler de nouveau la charge fiscale sur les tantièmes* », la société se trouvant alors dans la même situation qu'en l'absence de rémunération et de prise en considération du téléphone.

Le tribunal retient en l'espèce qu'au vu des avantages accordés par la société aux personnes concernées, avantages non contestés, l'administration a valablement pu considérer qu'il y a distribution cachée de bénéfices, de sorte qu'il appartient à la société de rapporter la preuve qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre la société et les bénéficiaires des avantages en question.

Or, outre le fait que la société ne justifie ni ne précise les « *nombreux services et démarches* » rendus par les personnes bénéficiaires desdits, elle reste en défaut de rapporter la preuve qu'il n'y aurait pas de diminution de bénéfice dans son chef, la seule affirmation qu'elle serait « *susceptible* » de se retrouver dans la même situation que si elle avait procédé à une rémunération par le biais de tantièmes laissant de rapporter la preuve requise.

Il s'ensuit que ce moyen est à écarter comme non fondé.

13. Le rapport conclut en son **point 21.6** à une distribution cachée de bénéfices au profit de Monsieur ..., au motif que la société a procédé à la déduction de frais relatifs en fait à la redevance ... de l'immeuble privé de Monsieur ....

Les explications fournies par la société selon lesquelles il s'agirait d'un oubli de refacturation au locataire, restent en défaut d'énervier la constatation de l'administration et les conclusions qu'elle a valablement pu en tirer, et ce d'autant plus qu'il échappe au tribunal pourquoi ces frais, relatifs à l'immeuble privé de Monsieur ... que ce dernier donne en location à un tiers, figurent dans les comptes de la société, *a priori* étrangère à cette situation.

Il s'ensuit que ce moyen est à écarter comme non fondé.

14. Le rapport conclut en son **point 21.7** à une distribution cachée de bénéfices au profit de Monsieur ..., au motif que la société a procédé à la déduction de frais d'électricité relatifs de l'immeuble privé de Monsieur ....

Le moyen afférent de la demanderesse est à rejeter pour les mêmes raisons que celles retenues ci-avant sub 13).

15. Le rapport considère en son **point 21.8** que des provisions afférentes à des commissions ne seraient pas justifiées, le rapport soulignant à ce sujet qu'« *à défaut de contrats et de documents réglant le bien-fondé et la répartition normative des commissions, les provisions pour commissions sur vente sont considérées comme inadmissibles* ».

Il résulte cependant des explications de la demanderesse et des pièces versées en cause que ...a fourni au réviseur tant le décompte exigé que les actes notariés relatifs aux transactions immobilières justifiant lesdites commissions, de sorte que les redressements par bilan fiscal opérés par l'administration ne se justifient pas en l'état actuel des moyens échangés de part et d'autre.

Il échet par conséquent de réformer les décisions déferées dans la mesure où elles reposent sur les bilans fiscaux 1999, 2000 et 2001 tel que redressés par l'administration.

16. L'administration procède enfin sur base du **point 21.9** du rapport de révision à un redressement du chef de distribution cachée de bénéfice sur base de divers frais de traiteurs occasionnés lors de chasses organisées par Monsieur ..., en argumentant que comme la chasse serait une activité de loisir, elle ferait partie de la vie privée de Monsieur ....

La demanderesse exige cependant la déduction de ces frais au motif que « *tous ces frais trouvent leur cause exclusive dans l'exploitation et la société en a profité par la suite* ».

Le tribunal ne saurait cependant accepter une telle affirmation lapidaire non autrement établie, de sorte que ce moyen est à écarter, la demanderesse restant en défaut de rapporter la preuve qu'il n'y a pas diminution de bénéfice dans son chef ou que les avantages manifestes accordés à Monsieur ..., d'un montant de quelque 1.200.000.- LUF, seraient économiquement justifiés.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* » (cf. doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)), son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (voir trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2005, V° Impôts, , n° 453).

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci procède à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

### **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation formulé à titre principal recevable en la forme ;

le déclare cependant irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre les bulletins de l'impôt commercial communal des exercices 1999, 2000 et 2001 ;

pour le surplus et au fond le dit partiellement justifié ;

partant et par réformation dit qu'il n'y a pas lieu de tenir compte lors de l'établissement des bulletins valablement déferés des majorations de bénéfice telles que retenues aux points 20.4), 20.5), 20.7) et 21.8) du rapport de révision ;

mettre encore en compte des intérêts de 5 % sur le prêt consenti par Monsieur ... à la demanderesse tel que détaillé dans le recours de celle-ci et porter les intérêts en déduction de la majoration de capital retenue au point 18) du rapport de révision ;

renvoie l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les laisse pour moitié à chacune des parties / condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 novembre 2006 par :

Mme Lenert, vice-président,  
Mme Thomé, juge,  
M Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Lenert